

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia generala de solutionare a contestatiilor**

**DECIZIA nr. \_\_341\_\_ / \_\_\_\_\_ 2004**  
**privind solutionarea contestatiei formulata**  
**de SC X SRL**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **SC X SRL** impotriva procesului verbal intocmit in data de 31.05.2004 de organele de control ale Directiei controlului fiscal.

Contestatia are ca obiect:

- accize;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;
- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 si art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra cauzei.

Urmare verificarii efectuate la contestatoare organele de control ale Garzii Financiare au incheiat procesul verbal din data de 18.02.2004 pe care l-au transmis Parchetului de pe langa Tribunalul judetean in vederea constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art. 1 din Legea nr. 12/1990 privind protejarea populației împotriva unor activități comerciale ilicite, republicata, art. 11 din Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, republicata si art. 37 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata.

Acest act de control a fost atacat de catre contestatoare si a fost solutionat de catre Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei generale a finantelor publice prin Decizia din data de 15.04.2004 in care s-a dispus, in temeiul prevederilor art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala pentru

- accize;
- taxa pe valoarea adaugata,

procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Totodata, cu adresa din data de 20.02.2004, Autoritatea Nationala de Control - Garda financiara a solicitat Directiei generale a finantelor publice "determinarea exacta a prejudiciului adus bugetului statului prin comercializarea in afara conditiilor impuse de lege a uleiurilor minerale neaccizate", in acest sens fiind incheiat procesul verbal din data de 31.05.2004 prin care s-au stabilit in sarcina contestatoarei obligatii catre bugetul de stat reprezentand:

- accize;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;
- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prin adresa din data 09.09.2004 anexata in copie la dosarul cauzei, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de solutionare a contestatiilor in data de 16.09.2004, Inspectoratul de politie a comunicat faptul ca prin rezolutia din data de 08.07.2004, pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul judetean in dosarul penal s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de administratorul societatii cercetat sub aspectul comiterii infractiunii prevazuta de art. 290 si art. 215 alin. 1 si alin. 2 C.p., precizand totodata ca la nivelul acestei institutii nu se mai gasesc in lucru alte dosare penale privind societatea si administratorul in cauza.

Totodata, prin adresa din data de 30.09.2004, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de solutionare a contestatiilor in data de 07.10.2004, Garda financiara solicita reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulate impotriva procesului verbal din data de 31.05.2004 incheiat de organele de control ale Directiei controlului fiscal, precizand in acest sens ca rezolutia din data de 08.07.2004, prin care a fost confirmata

neinceperea urmaririi penale fata de administratorul societatii cercetat pentru comiterea infractiunii prevazuta de art. 290 si art. 215 alin. 1 si alin. 2 C.p., nu a fost atacata de Garda financiara.

In consecinta, procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata impotriva procesului verbal din data de 31.05.2004 incheiat de organele de control ale Directiei controlului fiscal, va fi reluata conform prevederilor art. 183 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

**I. Societatea contesta masurile dispuse de organele de control ale Directiei controlului fiscal prin procesul verbal incheiat in data de 31.05.2004, precizand urmatoarele:**

Societatea solicita anularea in totalitate a procesului verbal si exonerarea de la plata sumelor stabilite prin acesta.

Procesul verbal contestat este o consecinta a unei actiuni de control anterioare a Autoritatii Nationale de Control, concretizata prin procesul verbal din data de 18.02.2004, act de control ce a fost atacat prin contestatia inregistrata la Biroul de solutionare contestatii din cadrul Directiei generale a finantelor publice.

Prin Decizia din data de 15.04.2004, Directia generala a finantelor publice a suspendat solutionarea cauzei, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin prezentul proces verbal organele de control au mentinut aceeasi eroare ca si Garda financiara prin interpretarea eronata a prevederilor legale in vigoare la data operatiunilor supuse controlului.

Pana la data incheierii controlului, organele de control nu au prezentat societatii adresa emisa de Ministerul Finantelor Publice in data de 16.04.2004 invocata de acestea ca temei legal fata de aprecierile privind existenta sau inexistenta obligatiei de plata a accizelor.

Organele de control sunt obligate sa dovedeasca scopul si destinatia vanzarilor efectuate de societate pentru a stabili obligatii de plata.

Legea nu impune nici o evidenta minima ce trebuie tinuta de catre un agent economic pentru aceste categorii de produse.

Societatea precizeaza faptul ca atunci cand legiuitorul a dorit o reglementare mai stricta a comercializarii acestor categorii de produse s-a procedat in consecinta, drept dovada fiind prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Hotararea Guvernului nr.44/2004 de punere in aplicare a Codului fiscal, in acest sens societatea invocand dispozitiile art.15 alin.(2) din Constitutia Romaniei.

Organele de control eronat au procedat la schimbarea subiectului pasiv al eventualei obligatii de plata. Astfel, daca aceasta obligatie este stabilita de lege in sarcina producatorului sau a importatorului, ea nu poate fi transferata in sarcina agentului economic.

**II. Prin procesul verbal incheiat in data de 31.05.2004, organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:**

Ultimul control privind destinatia finala a uleiurilor minerale neaccizate a fost efectuat de Autoritatea Nationala de Control - Garda financiara pentru perioada 03.10.2003 - 11.11.2003 si s-a finalizat prin procesul verbal din data de 18.02.2004 prin care sau stabilit estimativ in sarcina societatii accize si taxa pe valoarea adaugata.

In urma controlului, Autoritatea Nationala de Control - Garda financiara a transmis Parchetului de pa langa Tribunal, sesizare penala prin adresa din data de 20.02.2004 pentru a dispune masurile legale de incepere a cercetarilor in vederea constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art.1 lit.p din Legea nr.12/1990, republicata, art.37 din Legea nr.82/1991, republicata si art.11 lit.c din Legea nr.87/1994, republicata.

Prin prezentul proces verbal, perioada supusa controlului a fost 01.02.2003 - 31.12.2003.

Obiectul verificarii a fost continuarea controlului pentru stabilirea obligatiilor de natura accizelor si a taxei pe valoarea adaugata, la solicitarea Autoritatii Nationale de Control - Garda financiara prin adresa din data de 25.02.2004.

Referitor la accize, organele de control au avut in vedere prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.158/2001, Hotararii Guvernului nr.163/2002, Legii nr.523/2002, Ordonantei Guvernului

nr.3/2003, Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.30/2003, Ordinului nr.591/2003 si ale Ordinului nr.759/2003.

In perioada 01.02.2003 - 31.12.2003, societatea s-a aprovizionat cu uleiuri minerale neaccizate in cantitate de 406.132 litri, aprovizionarea a fost facuta pe baza de comanda ferma emisa de client precum si pe Declaratia pe proprie raspundere a acestuia din care rezulta ca uleiul mineral neaccizat va fi comercializat in sistem en-detail prin statia proprie, revanzand acest produs in starea in care a fost achizitionat, clientul considerandu-se in acelasi timp consumator final.

In perioada verificata societatea contestatoare a comercializat cantitatea de 276.593 litri uleiuri minerale neaccizate prin statia proprie, prin pompe de distributie separate direct catre populatie.

Pentru clarificarea situatiei uleiurilor minerale neaccizate si stabilirea sumelor datorate bugetului de stat, organele de control au solicitat punctul de vedere al Ministerului Finantelor Publice.

Prin adresa Ministerului Finantelor Publice din data de 16.04.2004, s-a comunicat faptul ca produsele petroliere pentru care nu se datoreaza accize sunt destinate in principal utilizarii in diverse industrii cu comercializare directa catre consumatorul final si nu catre comerciantii de uleiuri minerale in scopul revanzarii.

Din nota explicativa data de administratorul societatii rezulta ca uleiurile minerale neaccizate s-au comercializat prin pompe de distributie separate ale statiei peco, fiind inscrisa denumirea produsului si pretul de vanzare cu amanuntul, catre diverse persoane fizice fara a cunoaste destinatia finala si utilizarea acestora.

Prin urmare, organele de control au stabilit ca nu se poate justifica livrarea cantitatii de uleiuri minerale in regim de scutire de accize conform art.28 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.158/2001 privind regimul accizelor, procedandu-se la calcularea accizelor conform art.26 alin.(4) din acelasi act normativ.

Organele de control au stabilit in sarcina societatii accize din care o parte din suma a fost stabilita prin procesul verbal anterior, dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata au fost avute in vedere prevederile Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata,

si ale Hotararii Guvernului nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind TVA.

Intrucat prin neconstituirea accizelor a fost diminuata baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, organele de control au stabilit in sarcina societatii o diferenta de taxa pe valoarea adaugata din care o parte a fost stabilita prin procesul verbal anterior si au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

**III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retine:**

**1. In ceea ce priveste accizele ,dobanzile aferente accizelor si penalitatile de intarziere aferente accizelor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza accize aferente uleiurilor minerale neaccizate, respectiv, benzina extractie, ulei nerafinat, ulei pentru decofrat betoane, combustibil "ecopetrol" in conditiile in care acestea au fost comercializate prin pompe de distribuire ale statiei PECO catre persoane fizice.**

**In fapt,** contestatoarea s-a aprovizionat cu uleiuri minerale neaccizate, respectiv benzina extractie, ulei nerafinat, ulei pentru decofrat betoane, combustibil "ecopetrol", pe care le-a comercializat prin pompele de distribuire ale statiei PECO catre persoane fizice.

In urma verificarii, organele de control au constatat faptul ca livrarile de uleiuri achizitionate de societate nu se incadreaza in prevederile art. 28 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, fapt pentru care s-a procedat la recalcularea accizelor datorate de societate in baza prevederilor art. 26 din acelasi act normativ.

**In drept,** art. 26 alin. (4) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor precizeaza:

**“Uleiurile minerale, altele decât cele prevăzute la alin. (2), sunt supuse unei accize dacă sunt utilizate sau sunt puse în vânzare drept combustibil sau carburant. Nivelul accizei va fi fixat,**

**după destinație, la nivelul prevăzut de prezenta ordonanță de urgență pentru combustibil sau pentru benzina cu plumb.”**

iar la alin. (2) al articolul menționat mai sus sunt enumerate uleiurile minerale pentru care se datorează accize.

Art. 15 din Hotărârea Guvernului nr. 163/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor prevede:

**“(1) Produsele rezultate din prelucrarea titeiului sau a altor materii prime, de natura uleiurilor minerale, pentru care, potrivit ordonanței de urgență, nu se datorează accize, se pot comercializa de către cei în a căror proprietate se află aceste produse numai direct către utilizatorii finali.**

**(2) În categoria utilizatorilor finali sunt cuprinși și comercianții în sistem angro care vând aceste produse în starea în care au fost achiziționate, fără a le supune altor procese de prelucrare sau procesare.”**

Din analiza procesului verbal contestat rezulta că aprovizionarea cu uleiuri minerale neaccizate s-a efectuat pe baza de comandă fermă, emisă de contestatorem, precum și pe baza Declarației pe proprie răspundere a acestuia, din care rezulta că uleiul mineral neaccizat va fi “comercializat în sistem en detail prin stațiile proprii de distribuție produse petroliere, revanzând acest produs în starea în care a fost achiziționat (deci nu va fi supus unor procese de prelucrare sau procesare) sub aceeași denumire și fără schimbarea domeniului de utilizare”, contestatorem considerându-se în același timp și utilizator final.

Mai mult, se reține faptul că la solicitarea organului fiscal, Direcția de specialitate din MFP, prin adresa din data de 07.04.2004, a comunicat domeniile de utilizare ale produselor livrate de contestatorem și anume: solvent în industria lacurilor și vopselelor, la prelucrarea cauciucului, dizolvant, degresant, pentru uz industrial, anticorozivi, superfinisare rulmenți, condiționarea și fabricarea insecticidelor.

Astfel, având în vedere domeniile de utilizare ale produselor achiziționate și ținând cont de faptul că societatea contestatorem a comercializat uleiurile minerale achiziționate în regim de scutire, prin pompele de distribuție ale stației PECO către persoane fizice, fără

factura fiscala, deci en detail, fapt recunoscut si de societate prin contestatie, se retine ca aceasta nu este utilizator final.

Pe cale de exceptie, legiuitorul a asimilat comerciantii en-gros in categoria utilizatorilor finali pentru ratiunea ca, in situatia particulara reglementata, domeniile de utilizare a uleiurilor minerale nu se modifica in sensul ca interesul pentru cumpararea "en-gros" nu poate fi manifestat decat prin folosirea produsului pentru uz industrial.

Totodata, avand in vedere faptul ca exceptiile sunt de stricta interpretare si aplicare, facilitatea de la plata accizelor nu poate fi extrapolata prin aplicarea acesteia altor situatii, nereglementate expres de legiuitor, cum este revanzarea in sistem en detail, caz in care nu se poate retine ca domeniile de utilizare a produsului, precizate in considerentele deciziei, au fost respectate.

Mai mult, la dosarul contestatiei se afla anexate, facturile fiscale emise de catre o societate are la rubrica "Cumparator" inscrisa contestatoarea in calitate de "utilizator final" si nu este inscris domeniul de utilizare al uleiului mineral achizitionat, respectiv ulei nerafinat tip P3.

Contestatoarea se putea incadra in categoria utilizatorilor finali in situatia in care ar fi comercializat uleiurile minerale in sistem en gros conform art. 15 din Hotararea Guvernului nr. 163/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor.

De asemenea, din faptul ca persoanele fizice au achizitionat uleiuri minerale care aveau ca domenii de utilizare solventi in industria lacurilor si vopselelor, la prelucrarea cauciucului, dizolvant, degresant, pentru uz industrial, anticorozivi, superfinisare rulmenti, conditionarea si fabricarea insecticidelor, rezulta ca acestea le-au utilizat in gospodariile proprii, deci nu au fost respectate domeniile de utilizare.

In acelasi sens este si adresa Ministerului Finantelor Publice, din data de 07.04.2004, anexata in copie la dosarul cauzei in care se precizeaza ca produsele petroliere pentru care nu se datoreaza accize sunt destinate in principal utilizarii in diverse industrii, cu respectarea destinatiei finale si cu comercializarea directa catre consumatorul final si nu catre comerciantii de uleiuri minerale in scopul revanzarii en detail.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum si prevederile legale in vigoare in



perioada verificata, se retine faptul ca in mod legal organele de control au calculat accize in baza art. 26 alin. (4) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, motiv pentru care se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

**2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, se retine ca in mod legal au procedat organele de control, conform art. 18 alin. 2 lit. a din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:**

**"(2) Sunt cuprinse în baza de impozitare:**

**a) impozitele, taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;**

Astfel, intrucat prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia pentru capatul de cerere privind accizele si tinand cont de faptul ca acestea reprezinta "taxe speciale de consumație care se datorează bugetului de stat pentru anumite produse din țară și din import [...]"conform prevederilor art. 1 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, cu modificarile si ulterioare, deci se includ in baza de impozitare a TVA se retine ca legal datorata si sumele reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 26 alin. (4) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001, art. 18 alin. (2) lit. a din Legea nr. 345/2002 privind TVA cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

## ***DECIDE***

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru:

- accize;
- dobanzi aferente accizelor;
- penalitati de intarziere aferente accizelor;
- taxa pe valoarea adaugata;

- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, potrivit procedurii legale.